

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jana Passera a soudců JUDr. Michala Mazance a Mgr. Davida Hipšra v právní věci žalobce: **GARANTRANS s. r. o.**, se sídlem Mošnov 314, zastoupeného JUDr. Zdeňkou Friedelovou, advokátkou se sídlem Místecká 329/258, Ostrava - Hrabová, proti žalovanému: **Celní ředitelství Ostrava**, se sídlem nám. Sv. Čecha 8, Ostrava - Přívoz, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 9. 7. 2009, čj. 3261-2/09-140100-21 a čj. 3189-2/09-140100-21, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 29. 7. 2010, čj. 22 Ca 228/2009 - 47,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 29. 7. 2010, čj. 22 Ca 228/2009 - 47, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I.

Rozhodnutími ze dne 9. 7. 2009, čj. 3261-2/09-140100-21 a čj. 3189-2/09-140100-21, žalovaný zamítl odvolání žalobce proti rozhodnutím Celního úřadu Mošnov ze dne 11. 3. 2009, čj. 1333-5/2009-046300-021 a čj. 1333-4/2009-046300-021, jimiž byla žalobci vyměřena dovozní antidumpingová cla, kdy povinnost k jejich zaplacení vznikla propuštěním zboží podléhajícího dovoznímu clu do volného oběhu.

II.

Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného žalobou u Krajského soudu v Ostravě, který je rozsudkem ze dne 29. 7. 2010, čj. 22 Ca 228/2009 - 47, zrušil a vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení.

Krajský soud se zabýval především důvodností žalobních námitek poukazujících na porušení § 127 zákona č. 13/1993 Sb., celní zákon, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „celní zákon“), správními orgány obou stupňů. Vyšel přitom z judikatury Nejvyššího správního soudu, podle níž je následná kontrola v celním řízení obdobná daňové kontrole

v daňovém řízení, a judikaturu správních soudů vykládající institut daňové kontroly lze tedy použít při aplikaci ustanovení upravujících následnou kontrolu podle celního zákona. Krajský soud doplnil, že instituty následné celní kontroly a daňové kontroly jsou si velice blízké. Cílem obou těchto kontrol je ověřit pravdivost skutečností uvedených v celním prohlášení, resp. daňovém přiznání. Pokud jde o možné následky těchto kontrol pro kontrolované osoby, obě mohou vyústit v doměření určitých plateb (celního dluhu či daňového nedoplatku, příp. penále).

V intencích uvedeného právního názoru krajský soud vnímal následnou kontrolu ve smyslu § 127 celního zákona jako procesní institut, který může vést k doměření celního dluhu pouze vůči kontrolovanému subjektu. Pokud proběhla následná kontrola u dovozce zboží, mohla sloužit jen jako podklad pro zahájení daňového řízení u žalobce. To však mělo obsahovat základní procesní atributy i ve vztahu k žalobci, což se podle krajského soudu nestalo.

Krajský soud poznamenal, že nesrovnalosti zjištěné následnou kontrolou u dovozce zboží vedly žalovaného k závěru, že tomuto subjektu nenáleželo osvobození od antidumpingového cla. Podkladem tohoto závěru byly především skutečnosti zjištěné ohledně obchodně-právních vztahů dovozce. Ty však samy o sobě neměly žádnou vazbu na žalobce jakožto nepřímého deklaranta a byly jím zcela neovlivnitelné. Výsledky následné kontroly, jak vyplývají z protokolu ze dne 16. 12. 2008, nemají dle krajského soudu ve vztahu k žalobci žádnou vypovídací hodnotu z hlediska případného porušení právních předpisů. Daňové řízení vůči žalobci zůstalo omezeno pouze na oznámení jeho zahájení a na nahlédnutí do spisu, přičemž ze záznamu o tomto procesním úkonu krajskému soudu vyplynulo, že k nahlédnutí byly předloženy „*všechny doklady k dnešnímu dni podle spisového přehledu*“ bez jejich bližší specifikace. Krajský soud konstatoval, že lze pouze předpokládat, že žalobce byl v rámci tohoto nahlédnutí do spisu seznámen také s kontrolním protokolem, ze kterého však ve vztahu k němu samotnému nevyplývala žádná konkrétní zjištění, neboť jsou v něm konstatovány pouze nedostatky zjištěné u dovozce zboží. V dodatečném platebním výměru (v jeho záhlaví) jsou podle krajského soudu jako důvody dodatečného platebního výměru uvedeny zcela jiné skutečnosti, než obsahuje kontrolní protokol ze dne 16. 12. 2008, a sice to, že žalobce jako nepřímý zástupce nebyl osvobozenou stranou, která by mohla uplatnit doplňkový kód A563 v kolonce 33 JSD.

Byť tyto skutečnosti nepochybně vyplývají z obsahu příslušných JSD, bylo dle krajského soudu z procesního hlediska nezbytné, aby v rámci zahájeného daňového řízení vůči žalobci bylo také ve vztahu k němu postupováno podle příslušných ustanovení § 127 celního zákona. Také u žalobce měla být provedena následná kontrola, byť by spočívala pouze v ověření údajů uvedených v celních prohlášeních. O těchto zjištěních měl být vyhotoven kontrolní protokol, s jehož obsahem měl být žalobce seznámen a k jehož obsahu měl mít možnost vyjádřit se. Krajský soud podotkl, že pojem následné kontroly nelze ztotožnit s pojmem daňové řízení, neboť následná kontrola není samostatným řízením, ale dílčím procesním postupem v jeho rámci, který je zpravidla zahájen sepsáním protokolu o zahájení následné kontroly a ukončen projednáním výsledku a podepsáním kontrolního protokolu.

K odůvodnění napadených rozhodnutí krajský soud zdůraznil, že žalovaný na jejich druhé straně v druhém odstavci uvedl skutečnosti neodpovídající obsahu správního spisu. Vyjádřil se totiž, že následnou kontrolou u příjemce zboží bylo zjištěno nesplnění podmínek pro osvobození zboží od antidumpingového cla, protože zboží nebylo k propuštění do volného oběhu deklarováno osvobozenou stranu nebo jejím jménem. Odvolatel v postavení deklaranta nebyl osvobozenou stranou ve smyslu čl. 1 nařízení Komise (ES) č. 88/97, o povolování osvobození dovozu některých součástí jízdních kol pocházejících z Čínské lidové republiky od rozšíření antidumpingového cla uloženého nařízením Rady (EHS) č. 2474/93, stanoveného nařízením (ES) č. 71/97 (dále jen „nařízení“). Z protokolu o následné kontrole podle krajského soudu vyplývají zcela jiné skutečnosti, pro které nebylo možno uplatnit osvobození od antidumpingového cla, a to skutečnosti na straně dovozce spočívající v jeho obchodně-právních vztazích, v nichž porušil podmínky pro uplatnění tohoto osvobození. Skutečnost, že žalobce sám nebyl osvobozenou stranou, je dle krajského soudu odlišným tvrzením, jež nemá přímou souvislost se zjištěními učiněnými následnou kontrolou. Krajský soud nesouhlasil ani s právním názorem žalovaného obsaženým v jeho vyjádření k žalobě, podle něhož má celní orgán možnost výběru, u kterého ze subjektů uvedených v § 127 odst. 2 celního zákona provede následnou kontrolu a nezahrnutí deklaranta do této kontroly nemůže způsobit její nezákonnost. S tímto závěrem by krajský soud souhlasil za předpokladu, že by dodatečný platební výměr vydaný na základě zjištění vyplývajících z následné kontroly byl vydán tomu subjektu, u něhož kontrola proběhla, tedy dovozci zboží. Ve vztahu k dalším subjektům, které se na celním případu podílely, ale u nichž následná kontrola provedena nebyla, mohou být její výsledky pouze podkladem pro zahájení daňového řízení. To však musí proběhnout v souladu s příslušnými zákonnými ustanoveními a při respektování zásady součinnosti ve smyslu § 2 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), a možnosti realizace procesních práv subjektu, jemuž má být clo vyměřeno.

Dalšími žalobními námitkami se krajský soud nezabýval, aby s ohledem na stávající procesní situaci nepředjímal závěry správních orgánů.

III.

Žalovaný (stěžovatel) brojil proti rozsudku krajského soudu kasační stížností z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tedy pro nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky krajským soudem v předcházejícím řízení, a podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., tedy pro nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku záležející v nedostatku jeho důvodů.

Stěžovatel namítl, že napadený rozsudek je nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů, protože krajský soud nevypořádal všechny žalobní body. Hmotněprávní důvody doměření cla bylo podle stěžovatele možno přezkoumat již v proběhlém soudním řízení. Postup krajského soudu, který se soustředil na jeden z žalobních bodů, stěžovatel nepovažoval za správný. Tento postup jej staví do nevýhodné a nejisté pozice, neboť mu není znám závazný právní názor soudu, aby se mohl vyvarovat případných pochybení, jež by mohla být opět napadena správní žalobou. S nedostatečným rozsahem soudního přezkumu podle stěžovatele přímo souvisí i riziko průtahu a vyšších nákladů řízení.

Dále stěžovatel zpochybnil zákonnost posouzení otázky aplikace § 127 celního zákona v souvislosti s doměřením cla ve spojení s § 31 odst. 4 daňového řádu. Namítl, že výklad § 127 celního zákona, provedený krajským soudem, staví institut následných kontrol na úroveň nutné procedury při dodatečném doměřování dovozního cla. Podle stěžovatele jde o klasické dozorové oprávnění orgánu veřejné správy, kterého celní orgány mohou využívat, ale nemusí tak činit za všech okolností. Je-li následnou kontrolou zjištěn důkaz směřující k případnému doměření cla, jde o legální procesní postup opatření důkazu. Nejedná se však o jediný právně přípustný způsob získávání důkazů. Stěžovatel byl přesvědčen, že důkazy lze zákonně získat i ve fázi po propuštění zboží také jinak, než cestou tzv. následných kontrol. Podle stěžovatele nemá význam využívat kontrolní oprávnění tam, kde má správní orgán v držení důkazy získané jiným právně přípustným způsobem, např. důkazy zjištěné v celním řízení ve spojitosti s důkazy plynoucími z vedených evidencí apod. V takových situacích stačí, aby byly takto získané důkazy v řízeních přímo provedeny. Aplikování kontrolních procedur i v takovýchto případech je nadbytečné, naráží na zásadu procesní ekonomie a z pohledu kontrolované osoby jde o nepřiměřeně zatěžující postup, kdy je povinna strpět zásahy kontrolního orgánu, vytvořit podmínky k provádění následné kontroly a poskytnout kontrolnímu orgánu součinnost v daleko větším rozsahu, než při běžném řízení. Procesně „posvětit“ již jednou zjištěné a legálně získané důkazy formálním aplikováním kontrolní procedury nemá žádný význam. Takový postup by odporoval smyslu dozorových oprávnění v oblasti veřejné správy.

Stěžovatel doplnil, že skutečnost, že žalobce nebyl tzv. osvobozenou stranou, která by mohla uplatnit doplňkový kód v kolonce 33 JSD, nepochybně vyplývala z obsahu příslušných JSD. To konstatoval i krajský soud. Rozhodnutí v celním řízení je samo o sobě dostatečným důkazem k prokázání této skutečnosti.

Stěžovatel připustil, že impulsem k doměření dovozního cla žalobci byla následná kontrola provedená u osoby, kterou žalobce zastupoval v celním řízení. Tato kontrola pouze indikovala neoprávněnost přiznané celní výhody, která byla žalobci přiznána. Samotné informace směřující k doměření cla však byly zjistitelné přímo z příslušných rozhodnutí v celních řízeních (JSD), které měl celní úřad i stěžovatel v příslušných stejnopisech k dispozici.

Otázkám, zda byla u žalobce provedena následná kontrola podle § 127 celního zákona, resp. zda a v jakém rozsahu byl žalobce seznámen s výsledkem následné kontroly provedené u osoby zastoupeného v celním řízení, byl podle stěžovatele v soudním řízení přikládán nepřiměřený význam. Celní úřad měl informace potřebné k doměření cla bez ohledu na následnou kontrolu prováděnou u příjemce zboží a neproběhla-li by následná kontrola u příjemce, byly tyto informace zjistitelné např. vnitřní dokumentační kontrolou. I v případě zjištění nesrovnalostí touto cestou (vnitřní dokumentační kontrolou) by celní úřad z úřední povinnosti řízení o dodatečném doměření cla provedl, aniž by bylo třeba provést následnou kontrolu. Stěžovatel byl přesvědčen, že důkazní řízení proběhlo v souladu se zákonem, žalobce měl možnost seznámit se s důkazy, uplatnit návrhy, popř. navrhovat vlastní důkazy. Tento prostor byl žalobci v řízení o doměření cla dán, byl vyrozuměn o zahájení řízení a byla mu poskytnuta lhůta k uplatnění procesních práv.

IV.

Žalobce navrhl zamítnutí kasační stížnosti.

V.

Nejvyšší správní soud posoudil důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.).

Kasační stížnost je důvodná.

Nejprve se Nejvyšší správní soud zabýval namítanou nepřezkoumatelností napadeného rozsudku.

Nevypořádání žalobních námitek je jistě obecně způsobilé založit nepřezkoumatelnost rozhodnutí krajského soudu pro nedostatek důvodů (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 10. 2005, čj. 1 Afs 135/2004 - 73, č. 787/2006 Sb. NSS). Nelze ovšem přehlédnout, že krajský soud označil vypořádání některých žalobních námitek za nadbytečné v situaci, kdy se zřetelem ke zjištěné důvodnosti námitky poukazující na porušení procesních práv žalobce obě rozhodnutí žalovaného rušil pro nepřezkoumatelnost, resp. pro podstatné porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, a věc mu vracel k dalšímu řízení. Doplnil přitom, že s ohledem na stávající procesní situaci nechce předjímat závěry správních orgánů. Nejvyšší správní soud shledal tento závěr legitimním a krajský soud nezatížil svůj rozsudek vadou nepřezkoumatelnosti, nezabýval-li se v řešené věci dalšími žalobními body. Skutečnost, že byl krajský soud při vypořádání námitky veden nesprávným posouzením rozhodné právní otázky, jak vyplyne dále, nemůže na uvedeném závěru ničeho změnit. Tato stížní námitka tedy nebyla důvodná.

Účastníci se neshodli, zda bylo možné vyměřit žalobci dovozní antidumpingové clo, aniž by u něj byla provedena následná celní kontrola ve smyslu § 127 celního zákona, resp. zda stačilo, že celní orgán vyšel ze zjištění získaných provedením následné kontroly u příjemce zboží (v celním řízení nepřímo zastoupeného žalobcem), zahájil s žalobcem daňové řízení a v tomto řízení jej před vlastním doměřením cla s důkazy obstaranými v rámci následné celní kontroly provedené u příjemce zboží seznámil a umožnil mu vyjádřit se k nim.

Nejvyšší správní soud připomíná, že podle čl. 13 nařízení Rady (EHS) č. 2913/92, kterým se vydává celní kodex Společenství (dále jen „celní kodex“), mohou *„(c)elní orgány...v souladu s podmínkami stanovenými v platných předpisech provádět veškeré kontroly, které považují za nezbytné pro zajištění řádného používání celních předpisů“*.

Podle čl. 78 odst. 1 celního kodexu mohou *„(p)o propuštění zboží...celní orgány z úřední povinnosti nebo na žádost deklaranta celní prohlášení přezkoumat“*. Podle odst. 2 cit. ustanovení mohou *„(p)o propuštění zboží...celní orgány kontrolovat obchodní doklady a jiné údaje vztahující se k dovozním nebo vývozním operacím se zbožím nebo k následným obchodním operacím s týmž zbožím s cílem ujistit se o správnosti údajů obsažených v celním prohlášení. Kontrolu lze provést u deklaranta nebo jiné osoby, která se přímo nebo nepřímo*

obchodně podílí na uvedených operacích, nebo jiné osoby, která má v držení zmíněné doklady a údaje pro obchodní účely. Celní orgány mohou rovněž kontrolovat zboží, pokud ještě může být předloženo." Podle odst. 3 pak platí, že „*(n)asvědčují-li výsledky kontroly celního prohlášení nebo kontroly po propuštění zboží, že předpisy upravující daný celní režim byly použity na základě nesprávných nebo neúplných údajů, přijmou celní orgány v souladu s případnými právními předpisy opatření nezbytná k nápravě, přičemž vezmou v úvahu nové skutečnosti, které mají k dispozici*".

Podle § 127 celního zákona jsou „*(c)elní orgány...oprávněny po propuštění zboží do navrženého celního režimu provádět následnou kontrolu, jejímž účelem je přesvědčit se o správnosti a úplnosti údajů uvedených v celním prohlášení, pravosti dokladů k němu předložených nebo připojených a o správnosti vyměřeného cla, daní a poplatků. Při následné kontrole je také ověřována existence a pravost dokladů a pravdivost údajů vztahujících se k dovozním a vývozním operacím, případně i následným obchodním operacím se zbožím uvedeným v příslušném celním prohlášení.*" Následná kontrola může být provedena u osob vypočtených v odst. 2 cit. ustanovení.

K aplikaci ustanovení vztahujících se k následné kontrole se Nejvyšší správní soud vyjádřil mj. v rozsudku ze dne 27. 9. 2006, čj. 1 Afs 16/2006 - 120, č. 1059/2007 Sb. NSS, v němž poznamenal, že „*(ú)čelem následné kontroly je v souladu s § 127 celního zákona přesvědčit se o správnosti a úplnosti údajů uvedených v celním prohlášení. Viděno z širší perspektivy, není tato kontrola samoúčelná - tedy správnost a úplnost údajů se nekontroluje pouze kvůli tomuto zjištění samotnému, ale především proto, aby bylo možno posoudit, zda clo a daň z přidané hodnoty byly vyměřeny ve správné výši.*" Tento právní závěr je v souladu s judikaturou Soudního dvora. Ten ve vztahu k čl. 78 odst. 3 celního kodexu uzavřel, že „*(p)ojmy 'nesprávné nebo neúplné údaje' je třeba vykládat tak, že zahrnují jak věcné chyby a opomenutí, tak pochybení ve výkladu použitelného práva*" (rozsudek ze dne 20. 10. 2005 ve věci *Overland Footwear Ltd.*, C-468/03, Sb. rozh. s. I-8937, bod 63).

Obecně lze souhlasit se závěry krajského soudu o podobnosti následné kontroly (§ 127 celního zákona) a daňové kontroly (§ 16 daňového řádu), vycházejícími ostatně z ustálené rozhodovací praxe zdejšího soudu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 2. 2007, čj. 2 Afs 114/2006 - 80, www.nssoud.cz). Je však třeba přitakat stěžovateli, že následnou kontrolu podle § 127 celního zákona nelze pojímat jako jediný právně konformní způsob opatřování podkladů pro dodatečné zaúčtování ve smyslu čl. 220 odst. 1 celního kodexu.

Nejvyšší správní soud sdílí základní premisu krajského soudu, tj. nutnost zajištění účinné ochrany práv žalobce jako nepřímého zástupce v situaci, kdy je mu jako celnímu dlužníkovi (čl. 201 celního kodexu) dodatečně vyměřeno dovozní antidumpingové clo. Z ničeho však nevyplývá, že by výhradním právně přípustným způsobem opatřování skutkových zjištění, na jejichž základě by bylo následně možno rozhodnout o doměření cla žalobci, bylo provedení následné kontroly u žalobce. Práva žalobce lze totiž nepochybně efektivně zajistit i v rámci jiných procesních postupů, které připadají v úvahu.

Krajský soud v tomto ohledu ostatně ani neidentifikoval konkrétní procesní právo, které mělo být žalobci postupem celních orgánů odňato, resp. mělo být porušeno takovým

způsobem, že by to mělo vliv na zákonnost meritorního rozhodnutí. Krajský soud se omezil pouze na konstatování, že i ve vztahu k žalobci *„měla být provedena následná kontrola, byť by spočívala pouze v ověření údajů uvedených v celních prohlášeních“*, přičemž *„(o) těchto zjištěních měl být vyhotoven kontrolní protokol, s jehož obsahem měl být žalobce nepochybně seznámen a k jehož obsahu měl mít možnost vyjádřit se“*, resp. že výsledky následné kontroly u příjemce zboží mohly být *„pouze podkladem pro zahájení daňového řízení, které však musí proběhnout v souladu s příslušnými zákonnými ustanoveními a při respektování zásady součinnosti...a možnosti realizace procesních práv subjektu, jemuž má být clo vyměřeno“*. Nejvyšší správní soud naopak uzavřel, že zahájil-li celní orgán (se zřetelem ke zjištěním získaným provedením následné kontroly u příjemce zboží) s žalobcem daňové řízení, v jehož rámci jej seznámil s poklady pro rozhodnutí, poskytl mu možnost se k nim vyjádřit, zpochybnit je, příp. učinit návrh na jejich doplnění (jak plyne ze správního spisu), nelze bez dalšího učinit závěr o nepřípustném zkrácení jeho procesních práv. Navíc je třeba opět připomenout, že i případné zkrácení procesních práv by pro závěr o důvodnosti příslušné žalobní námitky postačovalo pouze tehdy, bylo-li by s to ovlivnit zákonnost meritorního rozhodnutí. Stížní námitka proto byla shledána důvodnou.

Nejvyšší správní soud nad rámec uvedeného neopomněl, že krajský soud vytkl žalovanému v rámci argumentace vztahující se k vypořádání uvedené námitky, že ve svých rozhodnutích uvedl skutečnost neodpovídající obsahu správního spisu, konkrétně že následnou kontrolou u příjemce zboží bylo zjištěno nesplnění podmínek pro osvobození zboží od antidumpingového cla, protože zboží nebylo k propuštění do volného oběhu deklarováno osvobozenou stranou nebo jejím jménem a odvolatel v postavení deklaranta nebyl osvobozenou stranou ve smyslu čl. 1 nařízení. Krajský soud v tomto ohledu poukázal na obsah protokolu o následné kontrole s tím, že z něj vyplývají zcela jiné skutečnosti, pro které nebylo možno uplatnit osvobození od antidumpingového cla, a to skutečnosti na straně dovozce spočívající v jeho obchodně právních vztazích, v nichž porušil podmínky pro uplatnění tohoto osvobození. Krajský soud doplnil, že skutečnost, že žalobce sám nebyl osvobozenou stranou, je zcela odlišným tvrzením, jež nemá se zjištěními učiněnými následnou kontrolou přímou souvislost.

Nejvyšší správní soud podotýká, že podle čl. 2 odst. 1 nařízení se *„(d)ovozy podstatných součástí jízdních kol...osvobozují od rozšířeného cla, jestliže jsou deklarovány k propuštění do volného oběhu osvobozenou stranou nebo jejím jménem, nebo jsou deklarovány k propuštění do volného oběhu podle ustanovení článku 14 o kontrole zvláštního použití“* (podtržení doplněno – poznámka Nejvyššího správního soudu). Podle odst. 2 cit. ustanovení jsou *„(d)ovozy podstatných součástí jízdních kol...prozatímně osvobozeny od zaplacení rozšířeného cla, jsou-li deklarovány k propuštění do volného oběhu šetřenou stranou nebo jejím jménem“*. Pojem osvobozené osoby vymezuje čl. 1 ve spojení s čl. 7, resp. čl. 12 nařízení; pojem šetřené osoby je vymezen v čl. 1 ve spojení s čl. 4 odst. 5 a čl. 11 nařízení.

Podle čl. 8 odst. 1 nařízení platí, že *„(o)svobozená strana zajistí, aby v každém okamžiku:*
a) její montážní operace nespadaly do oblasti působnosti čl. 13 odst. 2 nařízení (ES) č. 384/96;
b) pokud obdrží dodávky podstatných součástí jízdních kol, které byly osvobozeny od rozšířeného cla podle článku 2, tyto součásti byly buď použity v jejích montážních operacích nebo zničeny nebo zpětně vyvezeny anebo dále prodány jiné osvobozené straně.

Z bodu 4 odůvodnění nařízení se přitom podává, že *„(v) tomto ohledu by systém osvobození měl stanovit tři případy, v nichž lze dovozy podstatných součástí jízdních kol podmíněně nebo definitivně osvobodit od zaplacení rozšířeného cla. Zaprvé, přímé dovozy podstatných součástí jízdních kol by měly být osvobozeny od rozšířeného cla, jsou-li navrženy na propuštění do volného oběhu montážním subjektem, který byl Komisí osvobozen, nebo jeho jménem. Zadruhé, dovozy podstatných součástí jízdních kol by měly být osvobozeny od rozšířeného cla také v případě, kdy jsou povoleny v rámci kontroly zvláštního použití a jestliže jsou konečně dodány osvobozenému montážnímu subjektu anebo jsou navrženy na propuštění do volného oběhu nebo dodány určité straně v omezených množstvích. V tomto ohledu je vhodné obdobně použít současný mechanismus kontroly zvláštního použití, zavedený nařízením Rady (EHS) č. 2913/92 [5] a nařízením Komise (EHS) č. 2454/93 [6] naposledy pozměněným nařízením (ES) č. 12/97 [7]. Jestliže je navrženo na propuštění do volného oběhu nebo dodáno určité straně měsíčně méně než 300 jednotek součástí jízdních kol jakéhokoli druhu, budou mít tyto dovozy podstatných součástí jízdních kol omezený ekonomický význam a pravděpodobně nepodkopají účinek cla uloženého nařízením (EHS) č. 2474/93. Proto by neměly být považovány za obejití. Zatřetí, dovozy podstatných součástí jízdních kol by měly být podmíněně osvobozeny od rozšířeného cla pozastavením platby rozšířeného cla, jestliže jsou navrženy na propuštění do volného oběhu montážním subjektem, který je šetřen Komisí, nebo jeho jménem“* (podtržení doplněno – poznámka Nejvyššího správního soudu).

Podle bodu 6 odůvodnění nařízení musí *„(p)říslušné orgány členských států…kontrolovat, zda jsou dotyčné součásti buď navrženy osvobozeným montážním subjektem na propuštění do volného oběhu, nebo jsou v rámci provádění systému zvláštního použití konečně dodány osvobozenému montážnímu subjektu anebo zda se na ně vztahuje doložka minimálního množství“*.

V posuzované věci vyplynulo ze správního spisu, že celní orgány následnou kontrolou provedenou u příjemce zboží zjistily, že příjemce, jenž byl v celním řízení nepřímo zastoupen žalobcem, není osvobozenou stranou ve smyslu nařízení, neboť přestože měl s účinností od 24. 5. 2004 udělenou výjimku označenou pod doplňkovým kódem TARICu A563, sám na základě smlouvy o převodu části podniku od 1. 6. 2005 finální montážní operace jízdních kol neprováděl, ale dovážené zboží dále dodával jiné společnosti, která je následně dodávala finálními výrobci jízdních kol, přičemž ani jedna z těchto společností není osvobozenou stranou ve smyslu nařízení, a porušil tak povinnost uloženou mu čl. 8 nařízení.

Žalovaný následně v žalobou napadených rozhodnutích uzavřel, že *„(n)áslednou kontrolou u příjemce zboží…bylo zjištěno, že v daném případě nebyly splněny podmínky pro osvobození zboží od antidumpingového cla z důvodu, že zboží nebylo k propuštění do volného oběhu deklarováno osvobozenou stranou nebo jejím jménem. Odvolatel v postavení deklaranta nebyl osvobozenou stranou ve smyslu čl. 1 nařízení…“*.

Nejvyšší správní soud je na tomto místě nucen přisvědčit krajskému soudu, že uvedený závěr žalovaného odporuje obsahu správního spisu, resp. povaze věci. Nelze mít pochyb o tom, že následnou kontrolou provedenou u příjemce zboží, tedy u subjektu v celním řízení nepřímo zastoupeného žalobcem, nemohlo být zjištěno, že zboží nebylo

deklarováno osvobozenou stranou nebo jejím jménem, deklaroval-li v posuzované věci zboží sám žalobce, který v kolonce č. 33 JSD uvedl doplňkový kód určený pro příjemce.

Následnou kontrolou bylo zjištěno toliko, že příjemce jako takový neprovádí finální montážní operace jízdních kol, resp. že není osvobozenou stranou se zřetelem k porušení čl. 8 nařízení. Pro závěr, že zboží nebylo deklarováno osvobozenou stranou či jejím jménem (tedy závěr o nenaplnění jedné z variantních podmínek osvobození od dovozního antidumpingového cla dle čl. 2 nařízení), nicméně fakticky nebylo následné kontroly realizované u příjemce třeba. Se zřetelem k podstatě institutu nepřímého zastoupení (jednání vlastním jménem na účet zastoupeného; srov. i čl. 5 odst. 2 celního kodexu) je totiž zřejmé, že skutečnost, že zboží nebylo deklarováno osvobozenou stranou či jejím jménem, plynula již ze samotného obsahu celních prohlášení, jak ostatně krajský soud sám v napadeném rozsudku připustil.

Lze tedy shrnout, že následnou kontrolou jako takovou nemohlo být v žádném případě zjištěno, že není dána podmínka osvobození od dovozního antidumpingového cla (deklarování osvobozenou stranou nebo jejím jménem). Příslušná pasáž odůvodnění rozhodnutí žalovaného proto nemůže obstát.

Krajský soud nicméně tento svůj na první pohled správný závěr podrobněji nerozvedl a v další části odůvodnění se omezil na další úvahy o nutném provedení následné kontroly ve vztahu k žalobci. Z odůvodnění napadeného rozsudku není přísně vzato zřejmé ani to, zda jej právě shora naznačený rozpor vedl k následně vyslovenému závěru o nepřezkoumatelnosti napadených rozhodnutí.

Nejvyšší správní soud zvažoval, zda je na místě napadený rozsudek s ohledem na výše vytčenou nezákonnost založenou nesprávným posouzením právní otázky aplikace § 127 celního zákona zrušit, nebo zda lze s přihlédnutím k závěrům usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, čj. 8 Afs 15/2007 - 75, č. 1865/2009 Sb. NSS, a shodným závěrům vysloveným v usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, čj. 8 Afs 76/2007 - 48, www.nssoud.cz, kasační stížnost zamítnout s tím, že by pro stěžovatele byl závazný právní názor krajského soudu korigovaný Nejvyšším správním soudem. Založil-li však krajský soud svůj rozsudek *de facto* výhradně na svém závěru o nutnosti provedení následné kontroly i ve vztahu k žalobci, bylo třeba napadený rozsudek pro nezákonnost zrušit a věc krajskému soudu vrátit k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). V něm krajský soud rozhodne vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

Krajský soud rozhodne v novém rozhodnutí rovněž o nákladech řízení o této kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně 31. ledna 2011

JUDr. Jan Passer
předseda senátu